ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 21ης Νοεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Έκπτωση ΦΠΑ – Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ – Εκπρόθεσμη κατάθεση αίτησης εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ – Έκδοση και περιεχόμενο τιμολογίων – Τιμολόγιο που δεν αναγράφει τον ΦΠΑ επί των εισροών – Υπολογισμός του φόρου βάσει πρακτικού – Έλλειψη διορθωτικού τιμολογίου – Δικαίωμα έκπτωσης – Αποκλείεται»

Στην υπόθεση C-624/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας, Βουλγαρία) με απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 10 Οκτωβρίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

«SEM Remont» EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους F. Biltgen, πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του εβδόμου τμήματος, M. L. Arastey Sahún (εισηγήτρια), πρόεδρο του πέμπτου τμήματος, και J. Passer, δικαστή,

γενικός εισαγγελέας: A. M. Collins

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «SEM Remont» EOOD, εκπροσωπούμενη από τον A. Bochu, την M. Gouraud και τον B. Le Bret, δικηγόρους,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον D. Zhelyazkov,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις T. Mitova και T. Tsingileva,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις D. Drambozova και J. Jokubauskaitė,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010 (ΕΕ 2010, L 189, σ. 1) (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), καθώς και της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της «SEM Remont» EOOD και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της Διεύθυνσης «Προσφυγές και πρακτική σε θέματα φορολογίας και κοινωνικής ασφάλισης» Βάρνας της Εθνικής Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία) σχετικά με τη μη αναγνώριση στην ως άνω εταιρία δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

4 Το άρθρο 167 της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.»

5 Το άρθρο 168 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

[…]».

6 Το άρθρο 176 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο [της Ευρωπαϊκής Ένωσης], μετά από πρόταση της [Ευρωπαϊκής] Επιτροπής, καθορίζει ομόφωνα τις δαπάνες οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. […]

Μέχρι να τεθούν σε ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου, τα κράτη μέλη μπορούν να διατηρήσουν όλες τις εξαιρέσεις, που προέβλεπε η εθνική τους νομοθεσία που ίσχυε την 1η Ιανουαρίου 1979 ή, για τα κράτη μέλη που προσχώρησαν στην [Ευρωπαϊκή] Κοινότητα μετά την εν λόγω ημερομηνία, την ημερομηνία προσχώρησής τους.»

7 Το άρθρο 178 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,

[…]».

8 Το άρθρο 179 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να υποχρεώνουν τους υποκείμενους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν ευκαιριακές πράξεις, κατά την έννοια του άρθρου 12, να ασκούν το δικαίωμα έκπτωσης μόνο κατά τον χρόνο της παράδοσης.»

9 Το άρθρο 203 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

10 Το άρθρο 218 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από το παρόν κεφάλαιο.»

11 Το άρθρο 219 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα ακόλουθα:

«Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητος στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο.»

12 Το άρθρο 226 της ως άνω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο XI, κεφάλαιο 3, τμήμα 4, της οδηγίας, ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[…]

3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του άρθρου 214, με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,

[…]

6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,

7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

[…]

8) η βάση επιβολής του φόρου για κάθε συντελεστή ή η απαλλαγή, η τιμή μονάδας χωρίς ΦΠΑ καθώς και οι ενδεχόμενες εκπτώσεις και επιστροφές εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας,

9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,

10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[…]».

Το βουλγαρικό δίκαιο

13 Το άρθρο 25 του zakon za danak varhu dobavenata stoynost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS), ορίζει τα εξής:

«1. Γενεσιουργό αιτία του φόρου, κατά την έννοια του παρόντος νόμου, συνιστούν οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις καθώς και οι εισαγωγές αγαθών κατά το άρθρο 16.

2. […] Η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο της μεταβίβασης της κυριότητας του αγαθού ή οποιουδήποτε άλλου εμπράγματου δικαιώματος, καθώς και οποιουδήποτε άλλου δικαιώματος διάθεσης του αγαθού με την ιδιότητα του κυρίου, ή κατά τον χρόνο εκτέλεσης της παροχής της υπηρεσίας.»

14 Το άρθρο 71 του ZDDS προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο ενδιαφερόμενος ασκεί το δικαίωμά του προς έκπτωση της πίστωσης του φόρου εφόσον πληροί κατ' ελάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. κατέχει παραστατικό το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των άρθρων 114 και 115 και αναγράφει ξεχωριστά τον ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν·

[…]».

15 Το άρθρο 96, παράγραφος 1, του ZDDS έχει ως εξής:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο εγκατεστημένος εντός της βουλγαρικής επικράτειας, ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέο κύκλο εργασιών τουλάχιστον 50 000 [βουλγαρικών λέβα (BGN) (25 600 ευρώ περίπου)] επί χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δώδεκα συνεχόμενους μήνες πριν τον τρέχοντα μήνα υποχρεούται να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ βάσει του παρόντος νόμου εντός προθεσμίας επτά ημερών, αρχομένης από τη λήξη της φορολογικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποίησε τον ως άνω κύκλο εργασιών. Αν ο κύκλος εργασιών πραγματοποιείται επί χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει τους δύο συνεχόμενους μήνες, συμπεριλαμβανομένου του τρέχοντος μήνα, ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να υποβάλει την αίτηση εντός προθεσμίας επτά ημερών, αρχομένης από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ο κύκλος εργασιών.»

16 Το άρθρο 102 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Η αρχή δημοσίων εσόδων, εφόσον διαπιστώνει μη τήρηση της υποχρέωσης ενός προσώπου να υποβάλει αίτηση εγγραφής στο μητρώο εντός της τασσόμενης προθεσμίας και πληρούνται οι προϋποθέσεις εγγραφής, προβαίνει στην εγγραφή του στο μητρώο εκδίδοντας σχετική πράξη.

2. Η προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 πράξη αναφέρει τον λόγο και την ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης εγγραφής στο μητρώο.

3. […] Προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογικές οφειλές προσώπου που δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο, μολονότι υπείχε τέτοια υποχρέωση, θεωρείται ότι το πρόσωπο αυτό οφείλει φόρο επί των φορολογητέων παραδόσεων και των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποίησε, καθώς και επί των φορολογητέων υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν, για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης:

1) […] για το χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να εκδοθεί η πράξη εγγραφής στο μητρώο, αν το πρόσωπο είχε καταθέσει εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής, έως την ημερομηνία της εγγραφής του από την αρχή δημοσίων εσόδων·

2) […] για το χρονικό διάστημα από τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας θα έπρεπε να εκδοθεί η πράξη εγγραφής στο μητρώο, αν το πρόσωπο είχε καταθέσει εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής, έως την ημερομηνία κατά την οποία δεν υφίστανται πλέον λόγοι για την εγγραφή.

4. […] Στις περιπτώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 96, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, προκειμένου να προσδιοριστούν οι φορολογικές οφειλές του προσώπου το οποίο δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο, μολονότι υπείχε τέτοια υποχρέωση, θεωρείται ότι το πρόσωπο αυτό οφείλει φόρο για τις φορολογητέες παραδόσεις που επιφέρουν υπέρβαση του φορολογητέου κύκλου εργασιών των 50 000 BGN [25 600 ευρώ περίπου] από την ημερομηνία υπέρβασης του κύκλου εργασιών έως την ημερομηνία κατά την οποία η αρχή δημοσίων εσόδων προβαίνει στην εγγραφή του προσώπου στο μητρώο ή έως την ημερομηνία κατά την οποία δεν υφίστανται πλέον λόγοι για την εγγραφή στο μητρώο. Φόρος οφείλεται για τη φορολογητέα παράδοση που επιφέρει υπέρβαση του κύκλου εργασιών. Το πρόσωπο είναι επίσης υπόχρεο σε καταβολή φόρου επί των φορολογητέων υπηρεσιών που του παρασχέθηκαν, για τις οποίες υπόχρεος του φόρου είναι ο λήπτης, καθώς και επί των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά το ως άνω χρονικό διάστημα.

[…]»

17 Το άρθρο 114, παράγραφος 1, του ZDDS έχει ως εξής:

«Το τιμολόγιο πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες ενδείξεις:

[…]

11) την τιμή μονάδας άνευ φόρου και τη βάση επιβολής του φόρου για την παράδοση, καθώς και τις χορηγούμενες εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις, εφόσον δεν περιλαμβάνονται στην τιμή μονάδας·

12) τον συντελεστή του φόρου και, όταν ο συντελεστής είναι μηδενικός, τους λόγους της εφαρμογής του και τους λόγους της μη εκκαθάρισης του φόρου·

13) το ποσό του φόρου·

14) το καταβλητέο ποσό, εάν διαφέρει από το ποσό της βάσης επιβολής του φόρου και από το ποσό του φόρου·

[…]».

18 Το άρθρο 116 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1. Δεν επιτρέπεται να γίνουν διορθώσεις και προσθήκες σε τιμολόγια και στα σχετικά με αυτά σημειώματα. Τα ανακριβή ή διορθωμένα έγγραφα ακυρώνονται και καταρτίζονται εκ νέου.

2. Ως ανακριβή έγγραφα θεωρούνται επίσης τα εκδοθέντα τιμολόγια και τα σχετικά με αυτά σημειώματα, στα οποία δεν αναγράφεται ο ΦΠΑ, ενώ θα έπρεπε.

[…]

4. Για την ακύρωση ανακριβών ή διορθωμένων εγγράφων που περιλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις του προμηθευτή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή του λήπτη, συντάσσεται, όσον αφορά καθέναν από τους συμβαλλομένους, πρακτικό το οποίο περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

1) τον λόγο της ακύρωσης·

2) τον αριθμό και την ημερομηνία του εγγράφου που ακυρώνεται·

3) τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης του νέου εγγράφου·

4) την υπογραφή των προσώπων που συνέταξαν το πρακτικό για καθέναν από τους συμβαλλομένους.

5. Όλα τα αντίτυπα των εγγράφων που έχουν ακυρωθεί φυλάσσονται από τον εκδότη και καταχωρίζονται στις λογιστικές καταστάσεις του προμηθευτή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες και του λήπτη σύμφωνα με την εκτελεστική του νόμου κανονιστική πράξη.

[…]

7. […] Η διόρθωση των τιμολογίων και των σημειωμάτων σε περίπτωση έκδοσης οριστικής πράξης από τη φορολογική αρχή πραγματοποιείται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 6 όταν η οφειλή που βεβαιώθηκε με την πράξη αυτή εξοφλήθηκε στο Δημόσιο Ταμείο σε λογαριασμό της αρμόδιας περιφερειακής διεύθυνσης της Natsionalna agentsia za prihodite [(Εθνικής Αρχής Δημοσίων Εσόδων, Βουλγαρία)] ή συμψηφίστηκε από τη φορολογική αρχή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Η SEM Remont είναι εταιρία βουλγαρικού δικαίου η οποία ασκεί δραστηριότητα κατασκευής υπόγειων και εναέριων σιδηροδρόμων. Υπόκειται στον ΦΠΑ.

20 Στις 4 Αυγούστου 2020 η ως άνω εταιρία συνήψε με την Gidrostroy – Russia OOD, εταιρία ρωσικού δικαίου ειδικευμένη στη διάθεση πλοίων για την εκτέλεση εργασιών βυθοκόρησης, σύμβαση για την εκτέλεση εργασιών βυθοκόρησης στη θαλάσσια ζώνη του λιμένα της Βάρνας (Βουλγαρία). Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, η μεν Gidrostroy – Russia ήταν η παρέχουσα τις υπηρεσίες, η δε SEM Remont η λήπτρια.

21 Στις 31 Οκτωβρίου και στις 15 Νοεμβρίου 2020 η Gidrostroy – Russia εξέδωσε δύο τιμολόγια προς τη SEM Remont σχετικά με τις εργασίες που πραγματοποιήθηκαν σε εκτέλεση της ως άνω σύμβασης, για ποσά 1 320 542,97 BGN (675 200 ευρώ περίπου) και 2 440 972,26 BGN (1 248 100

ευρώ περίπου), αντιστοίχως. Κατά τον χρόνο έκδοσης των ανωτέρω τιμολογίων η Gidrostroy – Russia δεν ήταν εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ της Βουλγαρίας, σύμφωνα με τον ZDDS, και, συνεπώς, δεν ανέγραψε ΦΠΑ στα εν λόγω τιμολόγια. Οι επίμαχες εργασίες πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα με λήπτρια την ES BILD, εταιρία συσταθείσα από τη SEM Remont και την EIS – Stroitelna kompania AD, εκπρόσωπο της Gidrostroy – Russia στη Βουλγαρία.

22 Η Gidrostroy – Russia κατέθεσε αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ στις 26 Νοεμβρίου 2020. Η πράξη εγγραφής της εκδόθηκε στις 10 Δεκεμβρίου 2020 και της επιδόθηκε στις 11 Δεκεμβρίου 2020.

23 Στην Gidrostroy – Russia διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η εταιρία αυτή είχε υπερβεί, από τις 9 Δεκεμβρίου 2019, το προβλεπόμενο στο άρθρο 96, παράγραφος 1, του ZDDS όριο φορολογητέου κύκλου εργασιών, το οποίο καθιστούσε υποχρεωτική την εγγραφή της στο μητρώο ΦΠΑ, και ότι, ως εκ τούτου, έπρεπε να είχε καταθέσει, κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, αίτηση εγγραφής σύμφωνα με τον ως άνω νόμο έως τις 16 Δεκεμβρίου 2019. Λόγω μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης αυτής, η εν λόγω εταιρία θεωρήθηκε ότι οφείλει ΦΠΑ επί των παροχών υπηρεσιών που συνεπάγονται υπέρβαση του ως άνω ορίου για το χρονικό διάστημα από τις 9 Δεκεμβρίου 2019 έως την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η εγγραφή της σύμφωνα με το άρθρο 96, παράγραφος 1, του ZDDS, ήτοι τις 11 Δεκεμβρίου 2020.

24 Στις 11 Δεκεμβρίου 2020 η φορολογική αρχή κάλεσε την Gidrostroy – Russia να χρεώσει τον ΦΠΑ επί των φορολογητέων πράξεων για το ανωτέρω διάστημα και να υποβάλει πρακτικό, σύμφωνα με το άρθρο 117, παράγραφος 1, σημείο 1, του ZDDS. Με έγγραφο της 12ης Ιουλίου 2021, η ως άνω εταιρία κοινοποίησε στη φορολογική αρχή το από 29 Ιουνίου 2021 πρακτικό, χρεώνοντας τον ΦΠΑ, στο οποίο εμφανιζόταν τόσο ως διενεργήσασα τις φορολογητέες πράξεις όσο και ως λήπτρια αυτών. Το εν λόγω πρακτικό ανέφερε, μεταξύ άλλων, τα δύο τιμολόγια της 31ης Οκτωβρίου και της 15ης Νοεμβρίου 2020, με ΦΠΑ συνολικού ποσού 752 303,05 BGN (περίπου 384 650 ευρώ).

25 Η EIS – Stroitelna kompania, εκπρόσωπος της Gidrostroy – Russia στη Βουλγαρία, μέσω του τραπεζικού λογαριασμού της οποίας εξοφλούνταν οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρίας αυτής στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, συνήψε στις 13 Ιουλίου 2021 σύμβαση με τη SEM Remont, με την οποία η εν λόγω εταιρία της χορήγησε δάνειο ύψους 752 303,05 BGN, ισόποσο με τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στο πρακτικό βάσει των ως άνω δύο τιμολογίων. Το ποσό του δανείου αυτού χρησιμοποιήθηκε στην πράξη από την EIS – Stroitelna kompania για την εξόφληση του εν λόγω ΦΠΑ στο βουλγαρικό Δημόσιο Ταμείο.

26 Η SEM Remont καταχώρισε στο βιβλίο εξόδων της και στη δήλωση ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο Δεκεμβρίου 2021, δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ ύψους 753 390,12 BGN (385 200 ευρώ περίπου), βάσει του πρακτικού.

27 Εντούτοις, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, κατά την ημερομηνία κατάρτισης του ως άνω πρακτικού, δεν είχε επέλθει η γενεσιουργός αιτία της φορολογικής οφειλής και ότι, κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ δεν ήταν απαιτητός. Υπό τις συνθήκες αυτές, η φορολογική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η SEM Remont δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις έκπτωσης του ΦΠΑ που προβλέπονται στο άρθρο 71 του ZDDS, διότι δεν κατείχε τιμολόγια που να αναγράφουν τον ΦΠΑ. Έκρινε, συναφώς, ότι το εν λόγω πρακτικό δεν αποτελούσε έγκυρο παραστατικό το οποίο να βεβαιώνει την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση.

28 Ως εκ τούτου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 25, παράγραφοι 1 και 4, του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 71, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε στη SEM Remont δικαίωμα προς έκπτωση του επίμαχου ΦΠΑ.

29 Η άρνηση αυτή της φορολογικής αρχής αιτιολογήθηκε, επιπλέον, από το γεγονός ότι ο ΦΠΑ που συνδεόταν με τις υπηρεσίες που ελήφθησαν από την Gidrostroy – Russia χρεώθηκε κατόπιν της διαδικασίας ελέγχου της εταιρίας αυτής, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 102, παράγραφος 4, του ZDDS. Συναφώς, η φορολογική αρχή προέκρινε την ερμηνεία της διατάξεως αυτής από το Konstitutsionen sad (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βουλγαρία), κατά την οποία ο διενεργών φορολογητέα πράξη ο οποίος δεν κατέθεσε εμπρόθεσμα αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ που αναλογεί στην πράξη αυτή, χωρίς, όμως, να έχει το δικαίωμα να διορθώσει τα τιμολόγια που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ της ημερομηνίας κατά την οποία πληροί το όριο φορολογητέου κύκλου εργασιών που καθιστά υποχρεωτική την εγγραφή στο μητρώο ΦΠΑ και της ημερομηνίας κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η εγγραφή του στο μητρώο ΦΠΑ.

30 Η SEM Remont άσκησε ενώπιον του Administrativen sad – Varna (διοικητικού πρωτοδικείου Βάρνας, Βουλγαρία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προσφυγή κατά της αποφάσεως της φορολογικής αρχής περί μη αναγνωρίσεως δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί κατά πόσον συνάδουν προς την οδηγία ΦΠΑ και προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ διατάξεις του εθνικού δικαίου και εθνική διοικητική πρακτική κατά τις οποίες, σε περίπτωση όπως αυτή της υπόθεσης της κύριας δίκης, δεν αναγνωρίζεται στον λήπτη παράδοσης ή υπηρεσίας δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ όταν ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, ο οποίος δεν ήταν εγγεγραμμένος στο μητρώο ΦΠΑ, εξέδωσε τιμολόγιο το οποίο δεν αναγράφει ΦΠΑ, αλλά ενεγράφη στο μητρώο ΦΠΑ κατόπιν απαίτησης της φορολογικής αρχής μετά τη διενέργεια της παράδοσης ή της παροχής υπηρεσιών και, κατόπιν ελέγχου, δεν εξέδωσε διορθωτικό τιμολόγιο, αλλά πρακτικό στο οποίο ο ίδιος εμφανίζεται τόσο ως διενεργήσας την πράξη όσο και ως λήπτης αυτής, στο δε πρακτικό μνημονεύει το επίμαχο τιμολόγιο, τη βάση επιβολής του φόρου και τον ΦΠΑ που εφαρμόζεται στην περίπτωσή του.

31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 63 και 167, το άρθρο 168, στοιχείο α', το άρθρο 178, στοιχείο α', καθώς και τα άρθρα 218 έως 220, 226 και 228 της [οδηγίας ΦΠΑ] την έννοια ότι επιτρέπουν πρακτική της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής σε σχέση με την εφαρμογή εθνικών διατάξεων και ιδίως του άρθρου 71, παράγραφος 1, του [ZDDS], σε συνδυασμό με το άρθρο 25, παράγραφος 1, του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 102, παράγραφος 4, καθώς και με τα άρθρα 114, 116 και 117 του ZDDS, σε συνδυασμό με το άρθρο 125 του ZDDS και το άρθρο 126 του ZDDS, δυνάμει της οποίας δεν αναγνωρίστηκε στον λήπτη υπηρεσίας που υπόκειται στον ΦΠΑ δικαίωμα εκπτώσεως του [ΦΠΑ] τόσο για το χρονικό διάστημα της παροχής της υπηρεσίας όσο και για το χρονικό διάστημα της καταχωρίσεώς της στη φορολογική δήλωση, για τον λόγο ότι στο τιμολόγιο που εξέδωσε στο όνομα του λήπτη ο παρέχων τις υπηρεσίες δεν αναγραφόταν ΦΠΑ, και ότι σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο (κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον παρέχοντα τις υπηρεσίες) συντάχθηκε έγγραφο το οποίο δεν πληρούσε τις απαιτήσεις ως προς το περιεχόμενο τιμολογίου (καταρτίστηκε πρακτικό, στο οποίο ο εκδότης αυτού εμφανιζόταν τόσο ως παρέχων τις υπηρεσίες όσο και ως λήπτης αυτών), και στο οποίο αναγραφόταν το τιμολόγιο που είχε εκδοθεί στο όνομα του λήπτη των υπηρεσιών και υπολογιζόταν ο καταβληθείς ΦΠΑ σε συνάρτηση με την εκεί αναγραφόμενη

βάση επιβολής του φόρου, και ο λήπτης των υπηρεσιών δήλωσε το δικαίωμα εκπτώσεως του [ΦΠΑ] («δικαίωμα χορηγήσεως πιστώσεως φόρου» κατά τον ZDDS) βάσει του εν λόγω πρακτικού μόνον κατόπιν του γεγονότος αυτού, καθιστά δε μια τέτοια πρακτική πρακτικά αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή για τον υποκείμενο στον φόρο την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του [ΦΠΑ];

2) Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Ποιο είναι το χρονικό σημείο κατά το οποίο πρέπει να ασκηθεί το δικαίωμα εκπτώσεως του [ΦΠΑ] – το χρονικό σημείο της εκδόσεως του τιμολογίου στο οποίο δεν αναγράφεται ΦΠΑ ή το χρονικό σημείο της εκδόσεως του πρακτικού από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες;

3) Έχει το άρθρο 203, σε συνδυασμό με το άρθρο 178, στοιχείο α', και το άρθρο 176 της οδηγίας ΦΠΑ και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, την έννοια ότι επιτρέπει ρύθμιση, όπως το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS, και πρακτική της εθνικής φορολογικής αρχής σύμφωνα με τις οποίες ο προμηθευτής αγαθού ή ο παρέχων υπηρεσία που υπόκειται σε ΦΠΑ, ο οποίος δεν υπέβαλε αίτηση εγγραφής σύμφωνα με τον ZDDS εντός της προθεσμίας που προβλέπεται εκ του νόμου, έχει την υποχρέωση, από το χρονικό σημείο κατά το οποίο κατέστη υπόχρεος προς εγγραφή σύμφωνα με τον ZDDS, να καταβάλει ΦΠΑ μόνο για τις παραδόσεις που πραγματοποίησε ή τις υπηρεσίες που παρείχε κατά το χρονικό διάστημα από τότε που γεννήθηκε η υποχρέωση εγγραφής μέχρι την εγγραφή στα μητρώα της αρμόδιας για τα έσοδα αρχής, και δεν προβλέπεται καμία δυνατότητα στον προμηθευτή ή τον παρέχοντα υπηρεσίες για τον οποίο διαπιστώθηκε η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 102, παράγραφος 4, του ZDDS, να εκδώσει διορθωτικά τιμολόγια (ή άλλο έγγραφο) προς τους λήπτες, προκειμένου να μπορέσουν αυτοί να ασκήσουν το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

32 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία ο λήπτης παράδοσης ή υπηρεσίας υποκείμενης σε ΦΠΑ δεν έχει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού, το οποίο θεσπίζει η ως άνω οδηγία, όταν ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, αφενός, παρέβη την προβλεπόμενη στην εν λόγω ρύθμιση υποχρέωση που υπέχει να καταθέσει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και εξέδωσε στον λήπτη τιμολόγια μη αναγράφοντα ΦΠΑ και, αφετέρου, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

33 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

34 Εντούτοις, το εν λόγω δικαίωμα έκπτωσης εξαρτάται από την τήρηση ορισμένων προϋποθέσεων όπως, μεταξύ άλλων, η προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία ο ΦΠΑ του οποίου ζητείται η έκπτωση πρέπει να οφείλεται ή να έχει καταβληθεί (απόφαση της 13ης Ιανουαρίου 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, σκέψη 22).

35 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σε περίπτωση που η τιμή έχει καθοριστεί από τα συμβαλλόμενα μέρη χωρίς καμία μνεία περί ΦΠΑ και ο προμηθευτής είναι ο υπόχρεος προς καταβολή του οφειλόμενου για τη φορολογητέα πράξη ΦΠΑ, η συμφωνηθείσα τιμή πρέπει να θεωρηθεί, στην περίπτωση που ο προμηθευτής δεν έχει τη δυνατότητα να εισπράξει από τον αγοραστή τον ΦΠΑ του οποίου την καταβολή ζητεί η φορολογική αρχή, ως τιμή που περιλαμβάνει ήδη τον ΦΠΑ (αποφάσεις της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 43, και της 13ης Ιανουαρίου 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, σκέψη 23· πρβλ. απόφαση της 1ης Ιουλίου 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, σκέψεις 30 έως 34).

36 Εντούτοις, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, τα επίμαχα τιμολόγια αναγράφουν μόνον τη βάση επιβολής του φόρου χωρίς ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός αναγράφεται μόνο στο πρακτικό που συνέταξε ο παρέχων τις υπηρεσίες, ήτοι η Gidrostroy – Russia, κατά τον φορολογικό έλεγχο.

37 Υπό τις συνθήκες αυτές, το τεκμήριο που προβλέπει η προμνησθείσα στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως νομολογία δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.

38 Όσον αφορά το ως άνω πρακτικό, επισημαίνεται ότι, ασφαλώς, στην απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, σκέψη 46), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι μια σύμβαση, κατόπιν της σύναψης της οποίας δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τα συμβαλλόμενα μέρη, μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την εν λόγω διάταξη, στην περίπτωση που η σύμβαση περιέχει όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου η φορολογική διοίκηση κράτους μέλους να είναι σε θέση να προσδιορίσει αν πληρούνται εν προκειμένω οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

39 Ωστόσο, αφενός, το επίμαχο στην υπό κρίση υπόθεση πρακτικό που κατάρτισε η Gidrostroy – Russia, το οποίο αναφέρει ότι η εταιρία αυτή είναι συγχρόνως ο παρέχων τις υπηρεσίες και ο λήπτης της οικείας πράξης και το οποίο δεν παραδόθηκε στη SEM Remont, αλλά στη φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο που διενήργησε η εν λόγω αρχή, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με σύμβαση μεταξύ των μερών, όπως η σύμβαση που αποτελεί το αντικείμενο της μνημονευθείσας στην προηγούμενη σκέψη αποφάσεως.

40 Αφετέρου, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η οδηγία ΦΠΑ και η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσουν να γίνεται δεκτή η έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (πρβλ. απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

41 Πλην όμως, διαπιστώνεται ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης ο ΦΠΑ δεν καταβλήθηκε από τη SEM Remont και δεν οφειλόταν από αυτήν. Πράγματι, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν για πράξη η οποία διενεργήθηκε εν τέλει από την Gidrostroy – Russia, ο δε λήπτης της πράξης αυτής ήταν η εταιρία ES BILD, η οποία συστάθηκε από τη SEM Remont και την EIS – Stroitelna kompania.

42 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από την ύπαρξη σύμβασης δανείου ισόποσου με τον ΦΠΑ για τον οποίο δεν αναγνωρίστηκε έκπτωση στη SEM Remont, σύμβαση που συνήφθη μεταξύ της εταιρίας αυτής και της EIS – Stroitelna kompania ως εκπροσώπου της Gidrostroy – Russia, δεδομένου ότι μια τέτοια σύμβαση δεν δημιουργεί υποχρέωση, σε βάρος της SEM Remont, να καταβάλει τον ΦΠΑ στον παρέχοντα τις υπηρεσίες και δεν συνιστά διόρθωση των τιμολογίων που εξέδωσε η Gidrostroy – Russia στη SEM Remont.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι προμνησθείσες στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως απαιτήσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

44 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία ο λήπτης παράδοσης ή υπηρεσίας υποκείμενης σε ΦΠΑ δεν έχει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού, το οποίο θεσπίζει η ως άνω οδηγία, όταν ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, αφενός, παρέβη την προβλεπόμενη στην εν λόγω ρύθμιση υποχρέωση που υπέχει να καταθέσει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και εξέδωσε στον λήπτη τιμολόγια μη αναγράφοντα ΦΠΑ, και, αφετέρου, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

45 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν, στην περίπτωση την οποία αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ γεννάται κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου που δεν αναγράφει τον φόρο αυτόν ή κατά τον χρόνο κατάρτισης του πρακτικού από τον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες.

46 Λαμβανομένης υπόψη της απάντησης που δόθηκε στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα καθίσταται άνευ αντικειμένου και, ως εκ τούτου, παρέλκει η απάντηση σ' αυτό.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

47 Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη δυνατότητα διόρθωσης τιμολογίου στην περίπτωση κατά την οποία, αφενός, το τιμολόγιο που παρέδωσε ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες στον λήπτη υποκείμενης σε ΦΠΑ παράδοσης ή υπηρεσίας δεν αναγράφει τον φόρο αυτόν και, αφετέρου, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, αυτός κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε εν λόγω προμηθευτής ή παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

48 Μολονότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί η έκπτωση ή η επιστροφή του ΦΠΑ επί των εισροών να χορηγείται ακόμη και αν οι υποκείμενοι στον φόρο έχουν παραλείψει να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις, εντούτοις τούτο ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται κατά τα λοιπά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Παράλληλα, η νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την αναδρομική διόρθωση τιμολογίων αφορά την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

50 Συναφώς, στην απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 43), το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α′, το άρθρο 179 και το άρθρο 226, σημείο 3, της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η διόρθωση τιμολογίου η οποία αφορά υποχρεωτική ένδειξη, ήτοι τον αριθμό μητρώου ΦΠΑ, δεν παράγει αναδρομικά αποτελέσματα, οπότε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ που ασκείται βάσει του διορθωμένου τιμολογίου αφορά όχι το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου είχε αρχικώς εκδοθεί το εν λόγω τιμολόγιο, αλλά το έτος κατά τη διάρκεια του οποίου επήλθε η σχετική διόρθωση.

51 Εντούτοις, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση αυτή, ο ΦΠΑ επί των εισροών είχε καταβληθεί από την εταιρία η οποία είχε περιλάβει στις φορολογικές δηλώσεις της την έκπτωση του ΦΠΑ.

52 Όπως προκύπτει από την απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 44), η φορολογική αρχή δεν πρέπει να περιορίζεται στην εξέταση του τιμολογίου, αυτού καθεαυτό, και μόνον. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο. Η διαπίστωση αυτή επιρρωννύεται από το άρθρο 219 της οδηγίας ΦΠΑ, που εξομοιώνει με τιμολόγιο κάθε έγγραφο ή μήνυμα με το οποίο τροποποιείται το αρχικό τιμολόγιο ή το οποίο παραπέμπει ειδικώς και άνευ αμφισημίας στο τιμολόγιο αυτό.

53 Συνακόλουθα, στην τελευταία αυτή απόφαση, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 178, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να απορρίψουν αίτημα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνον επειδή ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει τιμολόγιο που δεν πληροί τις απαιτούμενες βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας αυτής προϋποθέσεις, μολονότι οι αρχές αυτές διαθέτουν όλα τα αναγκαία στοιχεία για να διακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.

54 Στην ίδια υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), ο ΦΠΑ επί των εισροών είχε καταβληθεί από τη λήπτρια των υποκείμενων στον ΦΠΑ υπηρεσιών εταιρία η οποία είχε ζητήσει την έκπτωση του φόρου αυτού.

55 Λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος στην υπό κρίση υπόθεση, σχετικά με τη μη ύπαρξη δικαιώματος της SEM Remont προς έκπτωση του ΦΠΑ, υπογραμμίζεται ότι, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο μηχανισμός διακανονισμού των εσφαλμένων εκπτώσεων ΦΠΑ, τον οποίο προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ, δεν

τυγχάνει εφαρμογής όταν η έκπτωση πραγματοποιήθηκε αρχικώς χωρίς να υφίσταται οποιοδήποτε δικαίωμα έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψεις 42 και 43).

56 Επιπλέον, με την απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Petroma Transports κ.λπ. (C-271/12, EU:C:2013:297, σκέψεις 34 και 35), το Δικαστήριο έκρινε ότι, μολονότι το κοινό σύστημα του ΦΠΑ δεν αποκλείει τη διόρθωση εσφαλμένων τιμολογίων, εντούτοις, όσον αφορά τη διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η ως άνω απόφαση, οι αναγκαίες πληροφορίες για τη συμπλήρωση και διόρθωση των τιμολογίων αυτών προσκομίσθηκαν αφότου η φορολογική αρχή εξέδωσε την απόφαση με την οποία απέρριψε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, πριν από την έκδοση της αποφάσεως αυτής, τα τιμολόγια που προσκομίσθηκαν στην εν λόγω αρχή δεν είχαν διορθωθεί ακόμη, ώστε να καταστήσουν δυνατή την ορθή είσπραξη του ΦΠΑ καθώς και τον έλεγχό της.

57 Στη σκέψη 36 της εν λόγω αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε ότι το εναρμονισμένο καθεστώς του ΦΠΑ δεν αποκλείει εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας είναι δυνατό να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ σε υποκειμένους στον φόρο που είναι λήπτες υπηρεσιών και έχουν στην κατοχή τους ελλιπή τιμολόγια, έστω και αν αυτά συμπληρώνονται διά της προσκομίσεως πληροφοριών που αποδεικνύουν το υποστατό, τη φύση και το ύψος των συναλλαγών ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια μετά την έκδοση της απορριπτικής αποφάσεως.

58 Με την απόφαση της 23ης Απριλίου 2015, GST–Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, σκέψη 39), η οποία αφορά τη βουλγαρική ρύθμιση, το Δικαστήριο έκρινε ότι εφόσον ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων έχει εξαλειφθεί οριστικά, δεν είναι απαραίτητο, για την είσπραξη του ΦΠΑ και την πρόληψη της φοροδιαφυγής, να είναι αδύνατη η τακτοποίηση των παραστατικών.

59 Εντούτοις, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, τόσο ο παρέχων τις επίμαχες υπηρεσίες όσο και ο λήπτης αυτών είχαν καταβάλει τον ΦΠΑ, επομένως, ο φόρος αυτός είχε εισπραχθεί δύο φορές από τη φορολογική αρχή. Κατά συνέπεια, ουδείς κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων υφίστατο.

60 Τούτο, αντιθέτως, δεν ισχύει σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας αποφάσεως, ο ΦΠΑ επί των εισροών δεν καταβλήθηκε από τη SEM Remont ούτε οφείλεται από αυτήν.

61 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η οδηγία ΦΠΑ και η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη δυνατότητα διόρθωσης τιμολογίου στην περίπτωση κατά την οποία, αφενός, το τιμολόγιο που παρέδωσε ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες στον λήπτη υποκείμενης σε ΦΠΑ παράδοσης ή υπηρεσίας δεν αναγράφει τον φόρο αυτόν και, αφετέρου, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, αυτός κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε εν λόγω προμηθευτής ή παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

Επί των δικαστικών εξόδων

62 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010,

έχει την έννοια ότι:

δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, κατά την οποία ο λήπτης παράδοσης ή υπηρεσίας υποκείμενης σε φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) δεν έχει το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου αυτού, το οποίο θεσπίζει η ως άνω οδηγία, όταν ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες, αφενός, παρέβη την προβλεπόμενη στην εν λόγω ρύθμιση υποχρέωση που υπέχει να καταθέσει αίτηση εγγραφής στο μητρώο ΦΠΑ και εξέδωσε στον λήπτη τιμολόγια μη αναγράφοντα ΦΠΑ, και, αφετέρου, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

2) Η οδηγία 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2010/45, και η αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ),

έχουν την έννοια ότι:

δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει τη δυνατότητα διόρθωσης τιμολογίου στην περίπτωση κατά την οποία, αφενός, το τιμολόγιο που παρέδωσε ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες στον λήπτη υποκείμενης σε ΦΠΑ παράδοσης ή υπηρεσίας δεν αναγράφει τον φόρο αυτόν και, αφετέρου, κατά τον φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε στον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες, αυτός κατάρτισε πρακτικό στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, ο δε εν λόγω προμηθευτής ή παρέχων τις υπηρεσίες εμφανίζεται συγχρόνως ως λήπτης της παράδοσης ή της υπηρεσίας.

(υπογραφές)